



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

ACÓRDÃO Nº 006/2022

PAT nº: 673/2020

Recorrente: F.C. TELHAS LTDA.

Relator: Marcelo de Souza

EMENTA

ISS. Incidência em operações de industrialização por encomenda quando o produto resultante não for utilizado como insumo ou posteriormente comercializado pelo estabelecimento encomendante. Obrigação de fazer. Atividade-fim.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação anotada no Termo Circunstanciado nº 1387/2021, onde o agente fiscal observou que a Recorrente prestou, no período fiscalizado, serviços em processos de industrialização sob encomenda, tendo sido todos declarados em obrigações acessórias regulamentadas pelo Estado, fazendo crer que se tratam de operações tributáveis pelo imposto de competência estadual (ICMS). Observou também que para diversos períodos houve a declaração de serviços prestados no sistema de gestão tributária municipal sem o correspondente pagamento do imposto (ISS).

Intimada através da Notificação Preliminar de Lançamento de Tributos nº 4659/2021, a Recorrente protocolou recurso inominado, alegando que os tributos são regularmente recolhidos em guia própria do Simples Nacional. Alegou também que as operações de industrialização por encomenda estão sujeitas ao ICMS e não ao ISS, não existindo os débitos tributários apontados no Termo Circunstanciado. Tais alegações foram refutadas, tendo sido indeferido o recurso e atuado o contribuinte em 23/11/21, através do Auto de Lançamento nº 7658/2021 e Autos de Infração nº 7659/2021 e 7660/2021.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

Tempestivamente, apresentou Reclamação, na forma regimental, com as mesmas alegações, o que foi novamente indeferido pelo Coordenador da pasta, em julgamento de 1ª Instância, tendo sido dado conhecimento à Reclamante em 06/04/22.

Em 03/05/22 a autuada protocolou Recurso, na forma do artigo 64 da Lei 7500/04, com as mesmas alegações apresentadas em sede de Reclamação, quais sejam:

- a. Que os Autos de Lançamento e de Imposição de Multas são improcedentes, já que a empresa é Optante do Simples Nacional e efetua o pagamento dos tributos em guia única (DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional);
- b. Que os valores constantes como "Outras Receitas" no quadro próprio do Termo Circunstanciado referem-se a receitas de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros ou de fabricação própria e de industrialização por encomenda, por conta e ordem de terceiro, operações estas sujeitas ao ICMS e IPI, também recolhidos através do DAS;
- c. Relaciona e junta cópia de 13 notas fiscais eletrônicas estaduais, alegando que se trata de operação de industrialização por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, operação comercial que não se confunde com prestação de serviços, não podendo haver a exigência do ISS para tais operações.

Requer ao final o julgamento pela total improcedência das autuações.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

VOTO DO RELATOR

I – Quanto aos Autos de Lançamento e de Imposição de Multa (item "a")

Assim alegou a Recorrente:

*"Não há que se falar em crédito de ISS para o Município, pois, **as empresas optantes pelo Simples Nacional** pagam o ISSQN, que é recolhido junto dos demais tributos do Documento de Arrecadação do Simples Nacional, ou DAS. Nesse caso, o Simples tem uma alíquota única, calculada diretamente na sua receita anual."*

De fato, a Lei Complementar 123/2006 propicia que as empresas Optantes pelo Simples Nacional efetuem o recolhimento dos tributos a que estão sujeitos em guia única.

Porém, conforme descreveu o agente fiscal em seu relatório, o Auto de Lançamento do imposto e os Autos de Imposição de Multa têm origem na apuração de valores não declarados em PGDAS, em face de operações de industrialização sob encomenda, cuja receita não foi oferecida à tributação do ISS.

Também foram apurados valores declarados a título de ISS, mas que não foram pagos. Porém, como esses montantes já estão inscritos em Dívida Ativa, não foram objeto de cobrança no levantamento fiscal do agente.

Estando devidamente fundamentado nos Quadros 6 e 7, e demonstrados os valores levantados no Quadro 9, do Termo Circunstanciado nº 1387/2021, indefiro o pedido neste ponto.

II – Quanto às "Outras Receitas" (itens "b" e "c")

Ainda que esse tema já tenha sido apreciado no Acórdão CCMPG nº 11/2021, passo a analisá-lo para formação de decisão reiterada e posterior elaboração de súmula, nos termos do artigo 53 do Regimento Interno deste Colegiado.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

A industrialização por encomenda é a operação pela qual um estabelecimento entrega insumos para industrialização por outro estabelecimento que realiza a atividade industrial solicitada pelo encomendante. Esta industrialização pode ser efetuada com a aplicação de outros insumos que se desgastam durante o processo industrial ou são agregados ao produto resultante desta etapa industrial.

Imagine-se uma situação onde uma fábrica de refrigeradores envia chapas de alumínio para um terceiro contratado para efetuar a dobração deste material, que será utilizada para a montagem da "caixa" da geladeira. O industrializador contratado fará a dobração e a colocação de rebites, devolvendo ao solicitante a nova mercadoria – chamada agora de "gabinete" - que retornará à linha de produção da fábrica de refrigeradores.

Esta transação será acobertada com notas fiscais emitidas na forma estabelecida pelo Regulamento do ICMS: 1. NF-e emitida pela Fábrica de Refrigeradores sob CFOP 5.901 / 6.901 (Remessa para industrialização por encomenda); 2. NF-e emitida pelo industrializador, sob CFOP 5.902/ 6.902 (Retorno da mercadoria utilizada na industrialização); 3. NF-e emitida sob CFOP 5.124 / 6.124 (Industrialização efetuada para outra empresa), pela cobrança dos valores relativos aos insumos aplicados (rebites etc.) e dos serviços realizados.

Nas duas primeiras operações não há o destaque do ICMS, vez que "suspensão" na forma do RICMS, ao contrário da terceira NF-e, que sofre a incidência do imposto estadual.

Em outra situação hipotética, o mesmo industrializador é contratado por uma empresa para a dobração de uma chapa de alumínio e preparação de uma caixa, devidamente rebitada, que será incorporada ao patrimônio do encomendante.

Nesta situação também haverá a emissão das NF-e's anotadas nos itens 1 e 2 do exemplo anterior. Contudo, ao invés da emissão de uma nota fiscal eletrônica do Estado pela cobrança dos serviços e insumos incorporados (CFOP 5.124 / 6.124), haverá a emissão de uma NFS-e – Nota Fiscal Eletrônica de Serviços do município, com a incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS.

Perceba-se que, ainda que a atividade realizada pelo industrializador seja a mesma – dobração de chapa com aplicação de insumos – o destino a ser dado ao material industrializado define se se trata de "operação", sujeita ao imposto estadual, ou "prestação", sujeita ao imposto municipal.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

Esse é o entendimento dos Tribunais.

O STF, ao apreciar essa questão quando do julgamento da ADI 4389 em 13/04/2011 (Ministro-relator Joaquim Barbosa) decidiu que, quando um estabelecimento contrata a industrialização de um determinado produto por outro estabelecimento industrializador, incidirá o ICMS se o produto resultante da industrialização sob encomenda for ulteriormente utilizado como insumo, ou comercializado pelo estabelecimento encomendante.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subseqüente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.

Por dedução, não se tratando de insumo a ser utilizado em etapas ulteriores de industrialização ou comercialização, não há que se falar em incidência de ICMS, abrindo espaço para a incidência do ISS, conforme item 14.05 da Lista de Serviços a que se refere a Lei Complementar 116/03.

O STJ já vinha se manifestando no sentido de que qualquer operação de "industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 - Ronda - CEP - 84051-000 - Ponta Grossa - Paraná - 042-3220-1000 Ramal 1310

Complementar 116/2003 caracterizaria como prestação de serviço, fato jurídico tributável pelo ISS, não se enquadrando nas hipóteses de incidência do ICMS (REsp 888852/ES, REsp 1.097.249/ES, AgRg no Ag 1.279.303/RS e AgRg no Ag 1362310 / RS).

Na análise do RE 882461 MG (Ministro-relator Luiz Fux), o STF também reconheceu a "possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria".

No processo acima, onde foi reconhecida inclusive a repercussão geral quanto à incidência do Imposto Sobre Serviços em operação de industrialização por encomenda, o objeto do pleito refere-se ao item 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, (restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer).

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

1. A incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria, encerra a análise de tema constitucional relevante.

2. Os limites da multa fiscal moratória, tendo em vista o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda o efeito confiscatório na seara tributária, é tema controvertido que revela inequívoca repercussão geral.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

3. *Relevância da matéria e transcendência de interesses. Manifestação pela existência de repercussão geral das questões constitucionais.*

O item 14.05 objeto do RE 882461 acima citado é o mesmo apontado pelo fiscal tributário, em seu levantamento.

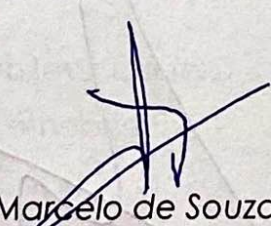
Apesar da amplitude que foi dada pela Repercussão Geral, é importante observar que o agente fiscal se utilizou de interpretação restritiva em seu levantamento fiscal, trazendo para a seara do ISS apenas as operações onde o material industrializado não foi objeto de nova etapa comercial. Assim ele anotou no Quadro 6 do Relatório de Fiscalização:

"Apuramos que emitiu notas de industrialização para outra empresa com o CFOP 5124 / 6124 onde compreende a prestação de serviço, pois o adquirente do produto não comercializa o objeto da industrialização, ou seja, o adquirente é consumidor final, pois o CNAE não corresponde a comercialização. O prestador recebeu o produto, beneficiou e devolveu o bem industrializado para o consumidor final."

III – CONCLUSÃO

Finalmente, por tudo o que foi exposto, não vejo razão para prosperar as razões da Recorrente. Concluo pela total improcedência das alegações.

É como voto.


Marcelo de Souza
Conselheiro-relator

Em 27/07/2022.



MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Rua Visconde de Taunay, 950 – Ronda – CEP – 84051-000 – Ponta Grossa – Paraná – 042-3220-1000 Ramal 1310

ACÓRDÃO

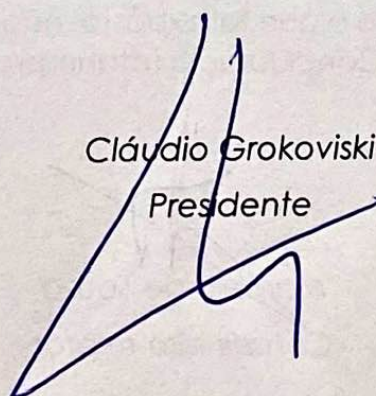
Diante do exposto, ACORDA o plenário da CCMPG, por unanimidade, em julgar improcedente o Recurso, mantendo-se o Auto de Lançamento nº 7658/2021 e os Autos de Infração com Imposição de Multa nºs 7659/2021 e 7600/2021.

Participaram do julgamento os Conselheiros Bianca Karla Wiecheteck Alves dos Santos, Elaine Cristina Moreira Schnaider, Ricardo Denck e Ricieri Gabriel Calixto, além do Relator Marcelo de Souza e do Presidente do Conselho Cláudio Grokoviski.

Ponta Grossa, 11 de agosto de 2022.



Marcelo de Souza
Relator



Cláudio Grokoviski
Presidente